

GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG
COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : 36416C
Inscrit le 12 juin 2015

Audience publique du 15 mars 2016

**Appel formé par
l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg
contre
un jugement du tribunal administratif du 4 mai 2015 (n° 34446 du rôle)
dans un litige l'opposant aux
époux et, C.,
en matière d'impôt sur le revenu et d'impôt commercial communal**

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 36416C du rôle, déposé au greffe de la Cour administrative le 12 juin 2015 par Monsieur le délégué du gouvernement Eric PRALONG, sur base d'un mandat afférent lui conféré par le ministre des Finances le 1^{er} juin 2015, pour compte de l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg, dirigé contre un jugement rendu par le tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg le 4 mai 2015, par lequel ledit tribunal a statué sur le recours introduit au nom de Monsieur et de son épouse, Madame, demeurant ensemble à L-... C., ..., tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation des bulletins de l'impôt sur le revenu pour les années d'imposition 2009 et 2010, émis à leur égard par le bureau d'imposition ... le 25 septembre 2013, des bulletins de l'impôt commercial communal pour les années d'imposition 2009 et 2010, émis à leur égard par le même bureau d'imposition ... le 28 août 2013, ainsi que d'une décision implicite de refus du directeur de l'administration des Contributions directes portant rejet de leur réclamation du 17 octobre 2013, le tribunal ayant déclaré irrecevable le recours principal en réformation introduit à l'encontre d'une décision implicite de refus du directeur de l'administration des Contributions directes, reçu pour le surplus le recours principal en réformation en la forme, dit ce recours justifié et réformé les bulletins entrepris dans le sens que le produit de la vente des quatre terrains à bâtir dans un lotissement dénommé « A F. » sis à C. ne constitue pas un bénéfice commercial au sens de l'article 14 LIR, renvoyé l'affaire au bureau d'imposition compétent en prosécution de cause, dit qu'il n'y avait pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation et condamné l'Etat aux frais de l'instance ;

Vu le mémoire en réponse déposé au greffe de la Cour administrative le 8 juillet 2015 par Maître Georges KRIEGER, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom des époux et ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 24 septembre 2015 par Monsieur le délégué du gouvernement Eric PRALONG pour compte de l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg ;

Vu le mémoire en duplique déposé au greffe de la Cour administrative le 20 octobre 2015 par Maître Georges KRIEGER pour compte des époux et ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Monsieur le délégué du gouvernement Eric PRALONG et Maître Maxime FLORIMOND, en remplacement de Maître Georges KRIEGER, en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 10 novembre 2015.

En date du 28 août 2013, le bureau d'imposition ... de la section personnes physiques du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « *bureau d'imposition* », émit à l'égard de Monsieur les bulletins de l'impôt commercial communal pour les années 2009 et 2010 avec la mention sous la rubrique « *Détail concernant l'établissement de la base d'assiette globale* » suivante : « *IMPOSITION SUIVANT NOTRE COURRIER DU 03/07/2013* ».

En date du 25 septembre 2013, le bureau d'imposition émit à l'égard de Monsieur et de son épouse, Madame, ci-après désignés par les « *époux ...-...* », le bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2009, lequel porte la remarque suivante sous la rubrique « *Détail concernant l'imposition* » : « *L'imposition diffère de la déclaration sur les points suivants : (...) CALCUL SALAIRE. ... + ... -...-...-... = ...*, *IMPOSITION BENEFICE COMMERCIAL « LOTISSEMENT A F. »*.

Le bureau d'imposition émit encore le même jour à l'égard des époux ...-... le bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2010, lequel porte la mention suivante sous la rubrique « *Détail concernant l'imposition* » : « *L'imposition diffère de la déclaration sur les points suivants : (...) IMPOSITION RECTIFICATIVE TENANT COMPTE DE L'IMPOSITION DU BENEFICE COMMERCIAL « LOTISSEMENT A F. »*.

Par courrier de leur litismandataire du 17 octobre 2013, les époux ...-... introduisirent à l'encontre des quatre bulletins susvisés une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par le « *directeur* ».

A défaut de réaction leur parvenue de la part du directeur, les époux ...-... firent introduire, par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 28 avril 2014, un recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation des prédicts bulletins de l'impôt communal commercial pour les années 2009 et 2010, des bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2009 et 2010, ainsi que d'une décision implicite du directeur portant rejet de leur réclamation du 17 octobre 2013.

Dans son jugement du 4 mai 2015, le tribunal administratif déclara irrecevable le recours principal en réformation introduit à l'encontre d'une décision implicite de refus du directeur de l'administration des Contributions directes, reçut pour le surplus le recours principal en réformation en la forme et dit qu'il n'y avait pas lieu d'analyser le recours en annulation formulé à titre subsidiaire.

Quant au fond, par rapport à la vente litigieuse de parcelles de terrains faisant partie du patrimoine familial depuis plus de 60 ans, devenus des terrains à bâtir suite à l'adoption et la réalisation du projet d'aménagement particulier au lieu-dit « *A F.* », le tribunal, après s'être référé à l'article 14 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, en abrégé « *LIR* », et aux travaux parlementaires y relatifs, refusa de suivre

l'argumentation de la partie étatique selon laquelle celle-ci déduit de la participation des demandeurs à la réalisation d'un projet de lotissement, une implication active dans ledit projet de nature à entraîner un caractère de permanence de leur activité. Au vu de l'historique de l'acquisition de la propriété des parcelles de terrains en cause et du fait que les terrains ayant fait l'objet d'un acte de donation en faveur de Monsieur ... du 11 mars 2008 seraient limitativement circonscrits, le tribunal estima que l'opération immobilière litigieuse était restée isolée et qu'elle n'avait pas vocation à se répéter à l'avenir. Il ajouta qu'il ne ressortait pas des pièces et éléments soumis à son appréciation que les demandeurs auraient décidé, en dehors de la vente concernée, de s'établir en tant que commerçants afin d'exercer la profession de promoteur immobilier pour d'autres terrains ne faisant pas partie de leur patrimoine privé, cette conclusion n'étant, d'après le tribunal, pas remise en question par les deux terrains restants qui seraient, le cas échéant, encore destinés à être vendus.

Le tribunal rejeta encore la qualification de la vente litigieuse comme acte dépassant le cadre de la gestion du patrimoine privé des demandeurs en relevant qu'il serait notoire qu'aux termes de la politique d'urbanisation actuelle, les communes recourraient fréquemment à l'établissement de plans d'aménagement particuliers, de sorte qu'il ne saurait être reproché aux demandeurs de ne pas avoir vendu « *leurs terrains en bloc à un seul acquéreur* », d'autant plus que l'opération immobilière litigieuse serait demeurée isolée, de sorte à s'inscrire dans le cadre de l'administration du patrimoine privé des demandeurs.

De même, par rapport au critère du but de lucre, le tribunal retint que le seul fait que la vente en cause eût dégagé un tel bénéfice ne saurait cependant suffire à lui seul à établir dans le chef des contribuables le but de lucre résultant d'une activité indépendante au sens de l'article 14 LIR, un tel but de lucre présupposant, d'après le tribunal, à la fois un élément objectif, le caractère lucratif de l'opération, et un élément subjectif, à savoir la recherche effective d'un gain pécuniaire. Or, l'opération immobilière litigieuse ne saurait être considérée comme ayant été menée dans un but de lucre, au motif qu'elle a uniquement permis aux demandeurs de valoriser leur patrimoine familial.

Sur base de ces considérations, le tribunal conclut qu'en l'état du dossier lui soumis, il ne saurait considérer que les conditions posées par l'article 14 LIR étaient remplies en l'espèce, de sorte que l'opération immobilière réalisée par les époux ...-... au cours des années d'imposition 2009 et 2010 ne saurait être qualifiée d'activité commerciale dans leur chef. Le tribunal reforma partant les bulletins déferés de l'impôt sur le revenu et de l'impôt commercial communal pour les années 2009 et 2010 en ce sens que le produit de la vente des quatre terrains à bâtir dans le lotissement dénommé « *A F.* » sis à C. ne constituait pas un bénéfice commercial au sens de l'article 14 LIR réalisé par les demandeurs.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 12 juin 2015, l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg a fait régulièrement relever appel de ce jugement du 4 mai 2015.

A l'appui de son appel, l'Etat expose d'abord qu'au cours des années d'imposition 2009 et 2010, les intimés auraient procédé à l'aliénation de quatre terrains à bâtir dans un lotissement dénommé « *A F.* » sis à C., lesdits terrains ayant fait partie du patrimoine familial depuis plusieurs dizaines d'années. L'infrastructure du lotissement aurait été réalisée par l'intermédiaire de la société civile immobilière « *A F.* », ci-après désignée par la « *SCI F.* », dans laquelle les intimés auraient détenu 334 parts sur 1.000 et les frais de la réalisation des infrastructures auraient été refacturés par cette société aux différents lotisseurs. En outre, Madame ... aurait assumé la fonction de gérante de la SCI F..

L'Etat souligne qu'un bénéfice commercial aurait été fixé et imposé dans le chef de la SCI F. pour les années 2009 et 2010 et qu'aucune réclamation n'aurait été introduite à l'encontre des bulletins d'impôt afférents, de manière que cette qualification aurait été acceptée également par les intimés. L'Etat ajoute que les intimés auraient violé leur obligation légale de déclaration en ayant sciemment omis d'indiquer les revenus provenant des cessions en cause dans leurs déclarations d'impôt respectives pour les années 2009 et 2010, l'imposition de ces revenus n'ayant eu lieu que par renvoi d'une information de la part du Service des évaluations immobilières. Le bureau d'imposition aurait dès lors informé les intimés, par courrier du 3 juillet 2013 et en application des dispositions du § 205 (3) de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », que l'activité en cause présenterait toutes les caractéristiques d'une activité commerciale, entraînant l'imposition du revenu afférent comme bénéfice commercial, et que la loi modifiée du 30 juillet 2002 déterminant les mesures fiscales destinées à encourager la mise sur le marché et l'acquisition de terrains à bâtir et d'immeubles d'habitation ne serait plus applicable à partir de l'année d'imposition 2008.

En droit, l'Etat renvoie à la définition de l'entreprise commerciale contenue à l'article 14 LIR pour relever que les intimés ne se seraient aucunement limités aux seuls actes nécessaires à la vente proprement dite de leurs terrains, mais qu'ils auraient procédé à leur transformation en terrains à bâtir revalorisés par l'installation d'une infrastructure. En outre, ils n'auraient pas vendu les différents terrains en bloc à un seul acquéreur, mais auraient eu l'intention de les céder pendant deux années successives à différents acheteurs, ce qui refléterait un caractère de permanence de l'activité en question. L'Etat estime que l'opération de lotissement devrait en outre être prise dans sa globalité en tenant compte du fait qu'à côté des intimés, d'autres personnes auraient pris part à l'opération de lotissement et auraient été co-associées de la SCI F. dont le but aurait été l'achat et la vente, l'administration et la mise en valeur d'immeubles et de terrains, activité qui revêtirait manifestement un caractère commercial.

L'Etat se prévaut de la jurisprudence qui aurait décidé de manière itérative que le fait de lotir un terrain en terrains à bâtir constituerait une activité commerciale et que les bénéfices en retirés s'analyseraient en un bénéfice commercial au sens de l'article 14 LIR. Il se réfère plus particulièrement à un jugement du tribunal administratif du 11 juillet 2002 (n° 14330 du rôle) pour conclure que la solution dégagée dans cette décision judiciaire serait transposable à la situation de l'espèce au vu de la similitude des situations factuelles à leur base et du fait qu'il y aurait eu à chaque fois dépassement des limites de la simple gestion du patrimoine privé en ce sens que les activités d'organisation et de construction nécessaires en vue de la réalisation du lotissement et celles relatives aux ventes effectuées par les intimés ne s'analyseraient plus en de simples accessoires d'une jouissance des fruits d'un patrimoine immobilier privé dont la substance est conservée.

Par voie de conséquence, l'Etat estime que les critères prévus par l'article 14 LIR pour qu'une activité soit constitutive d'une entreprise commerciale seraient cumulativement réunis en l'espèce et que ce serait à tort que le tribunal a refusé de reconnaître cette qualification.

A titre subsidiaire, l'Etat se prévaut de la jurisprudence relative à l'existence d'une entreprise de lotissement dans le chef d'une commune pour estimer que dans certains cas des entreprises pourraient être qualifiées de commerciales alors même que l'un ou l'autre des critères posés par l'article 14 LIR ne se trouverait pas vérifié, l'Etat considérant qu'il n'existerait pas de différence substantielle entre l'activité poursuivie par une commune et celle poursuivie en l'espèce par les intimés. L'Etat indique dans ce contexte que les intimés auraient eux-mêmes considéré l'activité de lotissement en question comme commerciale dans la mesure où des pertes commerciales auraient été déclarées au niveau de la SCI F.

L'Etat conclut partant à la confirmation de la position du bureau d'imposition relative à l'existence d'une entreprise commerciale de lotissement de terrains dans le chef des intimés et à la réformation du jugement entrepris en ce sens.

L'article 14 LIR dispose qu'est notamment à considérer comme bénéfice commercial « *le revenu net provenant d'une entreprise commerciale, industrielle, minière ou artisanale* », une telle entreprise étant définie comme « *toute activité indépendante à but de lucre exercée de manière permanente et constituant une participation à la vie économique générale, lorsque ladite activité ne forme ni une exploitation agricole ou forestière ni l'exercice d'une profession libérale* ».

Outre les deux critères négatifs relatifs à l'existence d'une exploitation agricole ou forestière et à l'exercice d'une profession libérale, cette définition de l'entreprise commerciale énonce quatre signes caractéristiques, à savoir 1) l'indépendance, 2) le but de lucre, 3) le caractère de permanence et 4) la participation à la vie économique générale, qui doivent être réunis cumulativement pour qu'une activité soit constitutive d'une entreprise commerciale au sens du droit fiscal.

L'activité en cause doit en outre dépasser les limites de la gestion du patrimoine privé pour pouvoir être qualifiée de commerciale. En effet, il se dégage des distinctions inhérentes aux différentes catégories de revenus que « *quelle que soit l'importance d'un patrimoine privé, les opérations de gestion y relatives ne constituent pas une activité commerciale, si les actes posés ne sortent pas du cadre de la gestion normale d'un patrimoine privé* » (Emile Stoffel, *Le bénéfice commercial, commentaire des articles 14-18 de la loi du 4 décembre 1967*, in Etudes fiscales décembre 1997, n° 109-111, p. 15, n° 14.14).

Quant au critère de la permanence de l'activité qui est notamment litigieux en l'espèce et qu'il convient d'examiner en premier, il y a lieu de rappeler qu'il résulte à ce sujet des travaux préparatoires de la LIR concernant l'article 14 LIR que « *le caractère de permanence n'implique pas nécessairement que l'activité se répète. Pour qu'il y ait permanence, il suffit que l'activité ait lieu avec l'intention de la répéter si l'occasion s'en présente et de constituer de la sorte une source de revenu sur la base d'opérations répétées* », le même commentaire de l'article 14 précisant que « *le caractère de permanence sépare l'activité commerciale ... d'actes similaires isolés qui ont lieu dans le cadre de l'administration du patrimoine privé du contribuable* » (projet de loi concernant l'impôt sur le revenu, doc. parl. n° 571⁴, commentaire des articles, p. 18).

D'après les mêmes travaux parlementaires, l'élément essentiel réside partant dans la répétition d'actes similaires par le contribuable ou du moins dans son intention d'une répétition des actes constituant l'activité commerciale. Par voie de conséquence, un nombre limité des opérations concernées constitue un critère du caractère non commercial de l'activité en question tant qu'une intention de répétition dans le futur ne se dégage pas des éléments du cas d'espèce.

Il convient également de délimiter les opérations par rapport auxquelles il y a lieu de mesurer la fréquence éventuelle d'opérations dans le cadre de l'application du critère de la permanence. En effet, le critère de la permanence doit être vérifié de prime abord par rapport aux opérations qui font l'objet de l'intention de répétition du contribuable.

En l'espèce, ces opérations consistèrent essentiellement en les cessions, durant les années 2009 et 2010, de quatre terrains à bâtir qui avaient formé partie intégrante un ensemble de parcelles, longeant un chemin existant, d'un total de ... ares, ayant fait partie du patrimoine des parents de l'intimé depuis l'année 1952 et reçus par l'intimé par l'effet d'un acte de donation entre vifs du 11 mars 2008, ces mêmes parcelles ayant été intégrées partiellement à concurrence de ... ares à la surface couverte par le lotissement « A F. » et

divisées dans cette mesure en quatre terrains à bâtir dans le cadre dudit lotissement. Par contre, ni l'intimé ni son père n'ont, d'après les éléments soumis à la Cour, procédé à d'autres acquisitions ou échanges de terrains dans le cadre du lotissement en cause afin d'en tirer un meilleur profit. Il ne se dégage pas non plus des éléments en cause que les intimés auraient exécuté ou entamé d'autres opérations d'acquisitions de terrains ou de lotissement en dehors du lotissement « A F. ». Dans ces conditions, ces quatre opérations de cessions de terrains portant sur une surface totale somme toute restreinte et des terrains ayant fait depuis longtemps partie du patrimoine familial ne peuvent à elles seules pas être considérées comme ayant été effectuées avec une intention de répétition en vue de constituer une source récurrente de revenus.

Il est encore vrai que le père de l'intimé a participé dès l'année 2003, en sa qualité de propriétaire à l'époque de ces terrains, à l'élaboration et à la mise en œuvre d'un projet de lotissement dénommé « A F. » couvrant entre autres lesdits terrains et qu'il a participé, en vue de la réalisation des démarches et travaux nécessités par la mise en place de ce lotissement, ensemble avec les autres propriétaires de terrains à la constitution de la SCI F. et que ces opérations ont été exécutées essentiellement jusqu'en l'année 2007, le délai pris jusqu'en l'année 2009 s'expliquant par des décisions administratives et des recours contentieux ayant en fin de compte rendu nécessaire une répétition de la procédure d'adoption et d'approbation du projet de lotissement. L'intimé, suite à l'acte de donation du 11 mars 2008, s'est ainsi vu transmettre par son père des terrains faisant partie de l'assiette du lotissement « A F. ». Cette participation active des intimés et du père de l'intimé à la réalisation du lotissement présente bien un certain degré de continuité pour s'être étendue sur plusieurs années et a impliqué des actes de nature différente allant des démarches auprès des autorités communales jusqu'à la participation, à travers la SCI F., à la mise en place des infrastructures publiques du lotissement en passant par les négociations avec la Fabrique d'église de C. afin d'obtenir son apport de la frange de terrain nécessaire pour la pose de la conduite de canalisation. Cependant, ces démarches et ces actes ont été accomplis par les propriétaires des terrains couverts par le lotissement « A F. » afin de se conformer aux exigences découlant de la législation en matière d'urbanisme communal, en l'occurrence la loi modifiée du 19 juillet 2004 concernant l'aménagement communal et le développement urbain qui, dans sa teneur applicable à l'époque, exigeait en principe qu'un terrain non construit situé à l'intérieur du périmètre d'agglomération soit couvert par un plan d'aménagement particulier adopté par la commune et approuvé par le ministre de l'Intérieur avant de pouvoir être construit et que les initiateurs d'un plan d'aménagement particulier fassent exécuter à leurs frais les travaux d'infrastructures publiques pour les céder avec les surfaces correspondantes à la commune. Il s'ensuit que ces actes pris dans leur ensemble ne peuvent pas être mis à la base d'une intention de répétition en ce qu'ils forment non pas l'objet même de l'activité en cause des intimés, à savoir la cession de terrains à bâtir, mais plutôt des préalables imposés à la réalisation des actes qui forment l'objet réel de l'activité des intimés. Or, dès lors que l'activité réellement visée par les intimés ne peut pas en elle-même être considérée comme ayant été effectuée avec une intention de répétition en vue de constituer une source récurrente de revenus, les actes préparatoires imposés essentiellement par la législation d'urbanisme applicable ne peuvent pas être considérés comme témoignant de cette intention en raison de la diversité et de la longueur des démarches et actes devant être accomplis.

Dans ces conditions, la Cour rejoint entièrement la conclusion des premiers juges que le critère de la permanence ne se trouve pas vérifié à l'égard de l'activité des intimés découlant des quatre ventes de terrains à bâtir.

A l'instar des premiers juges, la Cour examine néanmoins encore la question du dépassement ou non des confins de la gestion d'un patrimoine privé.

La notion de gestion du patrimoine privé (« *Vermögensverwaltung* ») ne faisant pas l'objet d'une définition légale, elle est cependant délimitée par le biais de deux exemples au paragraphe 7 (4) de l'ordonnance du 16 décembre 1941 relative à l'exécution des paragraphes 17 à 19 de la loi d'adaptation fiscale modifiée du 16 octobre 1934. Aux termes dudit paragraphe: « *Vermögensverwaltung liegt in der Regel vor, wenn Vermögen genutzt wird, zum Beispiel wenn Kapitalvermögen verzinslich angelegt oder unbewegliches Vermögen vermietet oder verpachtet wird* ». Le concept de gestion d'un patrimoine privé ne se limite pas auxdits exemples de jouissance susénoncés (cf. Emile STOFFEL, *Le bénéficiaire commercial, commentaire des articles 14-18 de la loi du 4 décembre 1967*, in *Etudes fiscales* décembre 1997, n° 109-111, p. 15, n° 14.14). D'une manière générale, il y a administration du patrimoine privé aussi longtemps que les activités de construction et de vente s'analysent en de simples accessoires d'une jouissance des fruits d'un patrimoine immobilier privé dont la substance est conservée. Au contraire, de telles activités dépassent le cadre de la gestion du patrimoine privé lorsque le contribuable recherche une exploitation de la substance de son patrimoine par transfert (« *Umschichtung* ») d'éléments substantiels de sa fortune.

En premier lieu, la Cour partage entièrement l'analyse des premiers juges que l'opération immobilière litigieuse est demeurée isolée, tout comme elle porte sur une surface qui ne peut pas être considérée comme excessivement importante par rapport au patrimoine immobilier moyen d'une famille issue du milieu rural, de sorte qu'elle doit être considérée comme s'inscrivant valablement dans le cadre de la gestion du patrimoine privé des intimés en ce que l'intention de faire fructifier et de valoriser leur patrimoine peut comporter la vente de certains terrains pour lesquels une cession apparaît comme étant plus valorisante qu'un maintien dans le patrimoine, ce d'autant plus que cette façon de faire rejoint un souci de la politique gouvernementale tendant à voir occuper des terrains à bâtir nouvellement créés de constructions dans un délai rapproché.

Il y a lieu d'ajouter que l'Etat reproche à tort aux intimés de ne pas s'être limités aux seuls actes de vente de « *leurs terrains en bloc à un seul acquéreur* » en leur état antérieur mais d'avoir procédé à leur transformation en terrains à bâtir revalorisés par l'installation d'une infrastructure. En effet, également dans le cadre de la gestion de son patrimoine privé, le contribuable doit jouir de la liberté de valoriser au mieux les éléments de son patrimoine. Par rapport à des terrains situés à l'intérieur du périmètre d'agglomération mais constructibles seulement après l'adoption d'un plan d'aménagement particulier et la mise en place des infrastructures publiques par les initiateurs du lotissement et en présence de la réalité économique que des terrains directement constructibles peuvent être vendus à des prix largement supérieurs à ceux payés pour des terrains non encore lotissés, le contribuable doit pouvoir décider, pour autant que d'autres facteurs ne confèrent pas un caractère commercial à son activité, de participer aux mesures imposées par la législation applicable pour rendre ses terrains directement constructibles avant leur vente, sans que l'activité en découlant puisse être considérée comme dépassant les confins de la gestion du patrimoine privé de ce seul fait.

Finalement, la Cour se doit d'ajouter que l'interprétation extensive du concept de l'entreprise commerciale par rapport à des opérations de lotissement de terrains mise en avant par l'Etat aurait pour effet final de réserver le régime d'imposition des plus-values immobilières du patrimoine privé prévu par les articles 99bis et 99ter LIR essentiellement aux propriétaires de terrains situés, d'après la loi prévisée du 19 juillet 2004 dans sa teneur actuellement applicable, dans des quartiers existants et d'en exclure dans une large mesure les propriétaires de terrains classés par le plan d'aménagement général de la commune en cause dans un nouveau quartier soumis à l'obligation de sa soumission à un plan d'aménagement particulier « nouveau quartier » avant toute construction. Or, pareille situation légale serait de nature à soulever des questions de respect de la règle

constitutionnelle de l'égalité devant la loi d'impôt et notamment celle de savoir si un classement différent de terrains dans le cadre du plan d'aménagement général d'une commune, dans un quartier existant ou dans un nouveau quartier, rend la situation d'un terrain suffisamment différente pour justifier l'application de deux régimes d'imposition foncièrement différents et entraînant des charges d'impôt largement divergentes.

Il découle de ces développements que l'activité des intimés découlant de leur participation au lotissement « A F. » et de la cession des quatre terrains à bâtir en cause ne répond pas aux critères de la permanence et du dépassement des confins de la gestion d'un patrimoine privé. Elle ne saurait partant être qualifiée en tant que telle d'entreprise commerciale au sens de l'article 14, n° 1^{er} LIR.

L'Etat se prévaut encore du fait qu'un bénéfice commercial a été fixé et imposé dans le chef de la SCI F. pour les années 2009 et 2010 et que cette qualification aurait été acceptée par les intimés.

Il se dégage des éléments du dossier soumis à la Cour que la SCI F. a été qualifiée d'entreprise commerciale collective au sens de l'article 14, n° 2 LIR dès sa constitution en l'année 2003 par le bureau d'imposition compétent, que les résultats annuels de son activité ont été qualifiés de bénéfices commerciaux soumis également à l'impôt commercial communal et que les quote-parts respectives de ces résultats ont été imputées aux associés dans le cadre de leurs impositions personnelles.

Cette qualification fiscale de l'activité de la SCI F. ne saurait néanmoins emporter la conséquence de la qualification d'opération dans le cadre d'une entreprise commerciale dans le chef des quatre cessions de terrains à bâtir effectuées par l'intimé durant les années 2009 et 2010.

En effet, en premier lieu, aucune règle de droit positif ne prévoit que le caractère commercial de l'activité d'une entreprise commerciale collective doive rejaillir sur des opérations effectuées par un associé sur des biens de son patrimoine personnel.

En deuxième lieu, l'argument manque en fait dans la mesure où il se dégage des feuilles d'établissement de l'établissement en commun des revenus de la SCI F. pour les années 2003 à 2014 que les parts de revenus de cette société ont été à chaque fois imputées au père de l'intimé qui est partant resté associé de la SCI F. même après l'acte de donation des terrains en cause en faveur de l'intimé en date du 11 mars 2008, de manière que ce dernier n'a jamais revêtu la qualité d'associé de la SCI F. qui aurait pu, selon l'Etat, avoir une incidence sur la qualification fiscale des ventes de terrains litigieuses par l'intimé et qui lui aurait permis de contester les qualifications fiscales contenues dans les bulletins d'établissement en commun correspondants. Il ne saurait partant être question d'une acceptation de la commercialité de l'ensemble des opérations liées au lotissement « A F. » de la part des intimés.

Il découle de l'ensemble des développements qui précèdent que l'appel étatique laisse d'être justifié, de manière que l'Etat doit en être débouté, et que le jugement entrepris est à confirmer dans toute sa teneur.

Les intimés sollicitent l'octroi d'une indemnité de procédure de ... € au motif qu'il serait inéquitable de laisser à leur charge l'intégralité des frais et honoraires non compris dans les dépens, dont les frais d'avocat. Cette demande est cependant à rejeter, étant donné qu'il n'est pas inéquitable de laisser à leur charge les frais irrépétibles, de manière que les conditions légales pour l'octroi d'une telle indemnité ne se trouvent pas réunies en l'espèce.

PAR CES MOTIFS

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause,
reçoit l'appel du 12 juin 2015 en la forme,
au fond, le déclare non justifié et en déboute l'Etat,
partant, confirme le jugement entrepris du 4 mai 2015,
rejette la demande des intimés en allocation d'une indemnité de procédure à hauteur
de ... €,
condamne l'Etat aux dépens de l'instance d'appel.

Ainsi délibéré et jugé par:

Francis DELAPORTE, président,
Serge SCHROEDER, premier conseiller,
Martine GILLARDIN, conseiller,

et lu à l'audience publique du 15 mars 2016 au local ordinaire des audiences de la
Cour par le président, en présence du greffier en chef de la Cour Anne-Marie WILTZIUS.

s. WILTZIUS

s. DELAPORTE

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 27 May 2016

Le greffier en chef de la Cour administrative